



Studio BPV & Partners S.R.L. - STP
Dottori Commercialisti e Revisori Legali dei Conti

Partners

Dott. Michele Pelizzari
Dott. Alberto Visioli
Dott. Gabriele Bonatti

Collaboratori

Dott.ssa Patrizia Arleo
Dott.ssa Beatrice Arduini
Dott.ssa Caterina Visioli

Circolari per la clientela

Viale Antonio Bizzozzero 5 - 43123 Parma
Tel. 0521/969052-964678
Email: segreteria@bpveassociati.it
www.bpveassociati.it



Rivalutazione dei marchi e transizione agli IAS *E' "salva" la deduzione fiscale delle quote di ammortamento*

Il tema "rivalutazione" resta argomento di attualità, con notizie positive per il soggetto OIC adopter che intenda transitare ai principi contabili internazionali dopo aver rivalutato un marchio prodotto internamente, con riferimento alla possibilità di continuare a dedurre extra-contabilmente gli ammortamenti comprensivi del maggior valore attribuito al marchio in sede di rivalutazione. Risposta negativa, viceversa, circa la possibilità di eliminare la correlata riserva (di rivalutazione) in sospensione d'imposta senza conseguenze in termini fiscali.

Il quesito e le soluzioni interpretative oggetto di interpello

Sul tema **rivalutazione-marchio**, il contenuto (**favorevole**) della risposta interpello 14 marzo 2022, n. 105 dell'agenzia delle Entrate si riferisce a un'istanza di interpello con la quale un contribuente ha prospettato all'Amministrazione finanziaria la possibilità di **mantenere** la **deducibilità** delle **quote di ammortamento** di un marchio autoprodotta, a seguito della **transizione ai principi contabili internazionali**.

L'interpello di cui si discute si riferisce a un soggetto OIC adopter, con esercizio non coincidente con l'anno solare, che, in funzione di quanto disciplinato dall'articolo 110 del DL 14 agosto 2020, n. 104 (cd. Decreto Agosto), intende **rivalutare (anche) fiscalmente** un marchio autoprodotta, pagando l'imposta sostitutiva del 3% prevista da tale norma. Il valore contabile del marchio prima della rivalutazione coincide con il suo valore fiscale ed è costituito dai costi sostenuti per la sua registrazione, capitalizzati nello stato patrimoniale e ammortizzabili, civilisticamente e fiscalmente, in 18 anni. In altri termini, trattasi di un **intangibile già iscritto** nello stato patrimoniale sulla base dei costi sostenuti per registrarlo.

In relazione a tale marchio, la società è interessata a conoscere quali siano gli effetti derivanti da un'eventuale transizione agli IAS/IFRS, dopo aver rivalutato il marchio. Ciò in quanto l'IFRS 1 e lo IAS 38 prevedono l'**obbligo di stornare contabilmente il valore di iscrizione dei marchi generati internamente**, da cui consegue l'impossibilità, *post* transizione, di continuare il processo di ammortamento civilistico (stante il venir meno del marchio).

In aggiunta a quanto sopra, **non** è intenzione della società avvalersi della facoltà di **affrancare** la **riserva** che si genera a seguito della rivalutazione, con la conseguenza che la stessa è in sospensione d'imposta al momento in cui si verifica la transizione agli IAS.

Ciò detto, i quesiti della società formulati nei confronti dell'agenzia delle Entrate riguardano:

- la possibilità, a decorrere dalla first time adoption (FTA), di continuare a dedurre ai fini Ires e Irap, sebbene in via extra-contabile, le quote di ammortamento del marchio rivalutato, comprensive, dunque, (anche) del maggior valore attribuito a tale bene in sede di rivalutazione, nonostante il marchio non possa essere mantenuto nello stato patrimoniale del nuovo bilancio IAS (Quesito 1); in merito a tale quesito, è opinione della società che, al momento della transazione agli IAS, sulla base di quanto previsto dalla disciplina transitoria disposta dall'articolo 13, comma 5, del Dlgs 38/2005, l'eliminazione del marchio (i.e. costo precedentemente capitalizzato in stato patrimoniale) con diretta imputazione a patrimonio netto non assuma alcuna rilevanza ai fini fiscali; dunque, la deduzione delle quote di ammortamento può proseguire in via extra-contabile sulla base dei criteri di determinazione delle quote di ammortamento applicabili prima della transizione ai principi contabili internazionali;
- l'eventuale obbligo, *post* transizione agli IAS, di ricostituzione del vincolo di sospensione d'imposta su una o più riserve, a seguito dell'eliminazione della riserva di rivalutazione quale contropartita contabile dello storno del costo del marchio (Quesito 2); in relazione a tale quesito, la società ritiene che non si debba ricostituire il vincolo di sospensione d'imposta, considerato che l'eliminazione (definitiva) della riserva di rivalutazione comporta il venire meno *ab origine* del rischio di un cd. "salto d'imposta", non sussistendo la possibilità di distribuire una riserva formata da utili non tassati in capo al soggetto che li distribuisce.

La risposta interpello n. 105/2022

In merito al Quesito 1, l'agenzia delle Entrate concorda con la soluzione prospettata dalla società, tenuto conto del fatto che l'articolo 13, comma 5, del Dlgs 38/2005 dispone che in sede di FTA l'eliminazione dall'attivo di costi iscritti nello stato patrimoniale e non più capitalizzabili **non rileva a fini della determinazione del reddito né del valore fiscalmente riconosciuto**; resta, dunque, ferma per tali costi la deducibilità sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti.

La norma si colloca nell'ambito della **disciplina transitoria**, finalizzata, in sede di transizione agli IAS, a garantire la neutralità fiscale ai soggetti che adottano gli standard contabili internazionali per la prima volta. In sede di transizione agli IAS l'eliminazione degli intangibili, che avviene con diretta imputazione a patrimonio netto (trattasi in questo caso della riserva di rivalutazione), non rileva ai fini fiscali e, dunque:

- il valore fiscale del marchio viene mantenuto nonostante la sua eliminazione contabile;
- la deduzione del costo, sotto forma di ammortamento, prosegue in via extra-contabile sulla base dei criteri di determinazione delle quote di ammortamento deducibili applicabili prima della FTA.

Dunque, in sintesi, il **valore fiscale** del marchio, che tiene conto (anche) del maggior valore oggetto di rivalutazione, rimane **invariato** a seguito della transizione agli IAS e può essere **dedotto in via extra-contabile** seguendo quanto disposto dal regime ordinario **(1)**.

Per quanto concerne, invece, il Quesito 2, si tenga presente, in particolare, quanto segue:

- sul piano civilistico, sulla base di quanto disposto dall'articolo 13, comma 1, della legge 342/2000, il saldo attivo risultante dalla rivalutazione dev'essere imputato a capitale ovvero accantonato in apposita riserva. In caso di utilizzo di tale riserva a copertura di perdite, non è possibile distribuire utili fino al suo reintegro o riduzione in misura corrispondente con delibera dell'assemblea straordinaria;
- ai vincoli di ordine civilistico si aggiunge, sul piano fiscale, un regime di sospensione d'imposta che impedisce l'utilizzo del saldo attivo di rivalutazione per la distribuzione, pena la ripresa a tassazione, per corrispondente ammontare, della rivalutazione eseguita.

In relazione a quanto sopra e con particolare riferimento alle conseguenze, di natura fiscale, derivanti dal fatto che la **riserva di rivalutazione**, nel caso di specie, a seguito della transizione agli IAS, **viene meno** quale contropartita contabile dello storno del costo del marchio rivalutato, l'agenzia delle Entrate ha precisato quanto segue:

- in via preliminare, l'utilizzo della riserva di rivalutazione, a seguito della transizione ai principi contabili internazionali, **non** costituisce un'ipotesi di **distribuzione** di tale riserva; pertanto, l'utilizzo della riserva di rivalutazione nel modo indicato **non** dev'essere assoggetto a **tassazione**;
- sotto un altro profilo, diversamente da quanto prospettato dal contribuente, il sopra citato principio di neutralità – che, come visto, permette di conservare il

costo fiscale del marchio (incluso il maggior valore derivante dalla rivalutazione) nonostante lo storno contabile di tale bene – **non** può comportare il **venir meno** del **vincolo di sospensione d'imposta** originariamente appostato su una riserva per il solo fatto che essa non trova più evidenza in bilancio. Ne consegue, pertanto, che, in sede di transizione agli IAS, occorre ricostituire il vincolo di sospensione d'imposta su un'altra riserva, anche di capitale, esistente in bilancio.

In altri termini, il principio di neutralità dev'essere applicato in maniera tale da "sterilizzare" il passaggio agli IAS con riferimento sia del costo fiscale del bene rivalutato (e della conseguente possibilità di continuare a dedurre fiscalmente le quote di ammortamento del costo di tale bene) sia della necessità di mantenere in sospensione d'imposta una riserva correlata alla rivalutazione effettuata cioè, in definitiva, pur sempre connessa alla possibilità di dedurre (in sede di determinazione del reddito e della base imponibile Irap) un costo pari al maggior valore imputato al bene in sede di rivalutazione.

Le novità introdotte dalla legge di bilancio 2022

La risposta dell'agenzia delle Entrate n. 105/2022 si riferisce a un'istanza di interpello presentata prima dell'entrata in vigore della Legge di bilancio 2022.

Per effetto della Legge di bilancio 2022 **(2)** le **regole di deducibilità delle quote di ammortamento** dei marchi rivalutati sono **cambiate**. Le novità, applicabili **già dall'esercizio 2021** (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), consistono, per quanto qui interessa, nel fatto che la deduzione, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, del maggior valore imputato agli intangibili, le cui quote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo, è effettuata, in ogni caso, in misura non superiore per ciascun periodo d'imposta a **un cinquantesimo** di detto importo.

Ciò detto, il contribuente, se crede, può mantenere la possibilità di effettuare la deduzione del maggior valore dell'intangibile (iscritto in bilancio) in misura non superiore a **un diciottesimo**, versando un'**imposta sostitutiva** nella misura corrispondente a quella stabilita dall'articolo 176, comma 2-ter, del Tuir, al netto dell'imposta sostitutiva del 3% relativa alla rivalutazione eseguita. Il versamento dev'essere effettuato in un massimo di due rate di pari importo di cui:

- la prima entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta successivo a quello con riferimento al quale è eseguita la rivalutazione;

- la seconda entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta successivo.

Infine, il contribuente può **revocare**, anche parzialmente, gli **effetti fiscali** della **rivalutazione effettuata**, secondo modalità e termini da stabilire con provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate. La revoca costituisce titolo per il **rimborso** ovvero per l'utilizzo in **compensazione** dell'importo dell'imposta sostitutiva versata, secondo modalità e termini da stabilire con il medesimo provvedimento. Alla facoltà di revocare gli effetti fiscali della rivalutazione è stata aggiunta la possibilità di **eliminare anche dal bilancio** gli effetti della rivalutazione effettuata, fornendo adeguata **informativa** nelle note al bilancio circa gli effetti prodotti dall'esercizio della revoca.

Al fine di "gestire" gli aspetti contabili derivanti dalle possibilità introdotte dalla disciplina sopra sinteticamente richiamata, a oggi l'OIC ha pubblicato in bozza il documento interpretativo 10.

Sotto il profilo valutativo, l'allungamento (da 18 a 50 anni) della durata minima del processo di ammortamento fiscale **riduce** i **valori economici**.

Circa l'ambito oggettivo di applicazione della novità riguardante l'estensione da 18 a 50 anni della durata minima del processo di ammortamento fiscale, in esso **non** rientrano **tutte le attività intangibili rivalutabili** (o riallineabili) ma, per espressa previsione normativa, **solo** quelle le cui **quote di ammortamento** sono **deducibili in misura non superiore a un diciottesimo** ai sensi dell'articolo 103 del Tuir. Di seguito sono riportati gli elementi patrimoniali disciplinati dall'articolo 103 del Tuir e le regole che devono essere applicate ai fini della deducibilità fiscale delle quote di ammortamento del costo di tali attività:

Elementi patrimoniali e regole per la deducibilità fiscale degli ammortamenti	
Intangibili	Deduzione delle quote di ammortamento
Opere dell'ingegno	Non superiore al 50% del costo
Brevetti industriali	Non superiore al 50% del costo
Processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico	Non superiore al 50% del costo

Marchi	Non superiore ad un diciottesimo del costo
Diritti di concessione	Corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge
Altri diritti	Corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge
Avviamento	Non superiore ad un diciottesimo del valore

Come previsto dal comma 3-bis di tale articolo, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, la deduzione del costo dei marchi e dell'avviamento è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti visti sopra, a prescindere dall'imputazione al conto economico.

Da quanto si evince dalla tabella precedente, esistono due attività immateriali in relazione alle quali le novità in tema di durata del processo di ammortamento fiscale introdotte dalla Legge di bilancio 2022 sono certamente applicabili: **marchi e avviamento** (quest'ultimo oggetto solo di riallineamento e non anche di rivalutazione). Ciò in quanto in relazione a tali attività è espressamente previsto dall'articolo 103 del Tuir che le relative quote di ammortamento, come richiesto dalle novità normative, sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del costo.

In relazione agli altri elementi patrimoniali disciplinati dall'articolo 103 del Tuir, è di interesse chiedersi se essi siano sempre esclusi dall'ambito di applicazione delle novità introdotte dalla Legge di bilancio 2022 o se essi possano subire le penalizzazioni che discendono da tali novità. Il tema può interessare, in concreto, per esempio, il **know-how** iscritto nell'attivo del bilancio, in relazione al quale la deducibilità fiscale delle quote di ammortamento è "modellata" sulla rilevazione contabile di tali quote, con la conseguenza che, a seconda del comportamento contabile adottato, la durata del processo di ammortamento (anche) fiscale può essere pari a 18 anni (o superiore). In questo particolare caso, per esempio in presenza di know-how il cui costo sia ammortizzabile contabilmente in 20 anni, si tratta di capire se, alternativamente:

- tale bene rientri nell'ambito di applicazione delle novità introdotte dalla Legge di bilancio 2022, considerato che siamo in presenza di un bene il cui costo, stante la

scelta contabile adottata, risulta deducibile sulla base di quote di ammortamento di ammontare non superiore a un diciottesimo del costo;

- il medesimo bene non rientri nell'ambito di applicazione delle novità in esame, dato che si tratta di un bene in relazione al quale l'articolo 103 del Tuir non impone che la durata del processo di ammortamento fiscale sia almeno pari a 18 anni, ben potendo tale processo esaurirsi, per esempio, in 5 anni, nel caso in cui contabilmente siano rilevate quote di ammortamento annue pari al 20% del costo.

In altri termini, si tratta di stabilire se, in presenza di un elemento patrimoniale immateriale, il cui processo di ammortamento fiscale può in astratto esaurirsi in meno di 18 anni, esso sia sempre escluso dalle novità introdotte dalla Legge di bilancio 2022 e ciò valga, in particolare, anche nel caso in cui tale processo, in concreto, pur potendo durare di meno, abbia durata pari o superiore a 18 anni.

Sul punto l'agenzia delle Entrate si è pronunciata **a favore** della possibilità di applicare le **novità** in esame **anche a elementi patrimoniali immateriali** il cui **processo di ammortamento** fiscale può in astratto esaurirsi **in meno di 18 anni**, beninteso nel caso in cui tale processo, in concreto, abbia durata pari o superiore a 18 anni, come risulta dalla risposta interpello n. 108/2022. Con tale risposta, in relazione al **portafoglio contratti e clienti** (cd. lista clienti) contabilizzato da un soggetto IAS adopter nell'attivo patrimoniale tra le altre attività immateriali e ammortizzato in 20 anni, l'agenzia delle Entrate ha precisato che devono ritenersi attratte nel perimetro della disposizione in esame non solo marchi e avviamento bensì tutte le attività immateriali il cui costo è fiscalmente ammortizzato in un periodo pari o superiore a 18 anni, coerentemente col fatto che la relazione illustrativa al disegno di Legge di bilancio 2022 richiama espressamente marchi e avviamento ma solo a titolo esemplificativo, non limitando, pertanto, l'applicazione delle novità solo a marchi e avviamento.

La conclusione cui è giunta l'agenzia delle Entrate non ci pare appagante. Ciò in quanto, anzitutto, secondo tale posizione interpretativa, a parità di elemento patrimoniale (nel caso della risposta n. 108/2002 trattasi della lista clienti), le nuove regole introdotte dalla Legge di bilancio 2022 si applicherebbero o meno a seconda del fatto che la durata del processo di ammortamento contabile, rispettivamente, sia almeno pari a 18 anni o meno.

In particolare, l'estensione della durata minima del processo di ammortamento fiscale da 18 a 50 anni si applicherebbe, per esempio, in presenza di un processo di ammortamento contabile di durata pari a 20 anni e non anche nel caso in cui la durata di tale processo sia pari a 5 anni, con effetti asistematici: finirebbe per essere penalizzato chi sceglie di non concentrare in pochi anni l'imputazione

contabile/deducibilità del costo, distribuendola lungo un più ampio orizzonte temporale. Pertanto, siamo dell'avviso che rientrino nell'ambito oggettivo di applicazione delle novità introdotte dalla Legge di bilancio 2022 solo le attività in relazione alle quali l'articolo 103 del Tuir preveda l'impossibilità di dedurre il costo in un periodo inferiore a 18 anni. In altri termini, a nostro parere, **l'impossibilità di dedurre quote di ammortamento in misura superiore a un diciottesimo dev'essere imposta espressamente dal legislatore** e non derivare, quale effetto indotto/corollario, da una scelta contabile del contribuente (il quale, in quest'ultimo caso, con riferimento a una data attività, ben potrebbe dedurre una quota di ammortamento superiore a un diciottesimo, pari per esempio a un quinto, se solo decidesse di applicare contabilmente una quota di ammortamento annua del 20%).

Sulla base di quanto sopra, è nostra opinione che le novità introdotte dalla Legge di bilancio 2022 siano applicabili solo a marchi e avviamento nonché, ragionevolmente, alle attività immateriali cui si applica il regime di deduzione dei marchi e dell'avviamento. Al riguardo, si pensi, come evidenziato da Assonime, circolare n. 12/2022, alle testate giornalistiche (asset immateriali a vita utile indefinita) iscritte dai soggetti IAS adopter, che, in base all'articolo 10 del Dm 8 giugno 2011, sono ammortizzabili negli stessi limiti e con le stesse modalità dei marchi e dell'avviamento.

Note:

1) Cfr. articolo 103, comma 1, del Tuir, ai fini Ires e articolo 5, comma 3, del Dlgs 446/1997, ai fini Irap (per i soggetti per i quali rileva tale articolo).

2) Cfr., per quanto qui interessa, articolo 1, commi da 622 a 624-bis, della L. 234/2021. Il comma 624-bis è stato inserito dall'articolo 3, comma 3-bis, DI 4/2022, convertito, con modificazioni, dalla L. 25/2022.